

**ANGELA YOSHIE FUSSE
LONDRIANO ANTONOVISZ COLLA**

**A AUDITORIA EXTERNA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – UM MAL
NECESSÁRIO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de especialistas em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

CURITIBA

2003

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela perfeita saúde, pelo dom da sabedoria e inteligência, pela família, pelos amigos e pelas oportunidades, muito obrigada.

Aos Meus Pais, Riyoo Füsse e Asako Füsse, que com muito sacrifício, e sempre com muita Dignidade, Amor, Carinho, Força, e Dedicação me preparam para o mundo, sendo exemplos de garra e persistência. Obrigada pela confiança e credibilidade que sempre depositaram em mim.

À todos os Professores da pós-graduação, e especialmente ao Querido Professor Blênio César Severo Peixe, pela sua dedicação, paciência, carinho e exemplo. Obrigada pela confiança, pela amizade e por todos os ensinamentos repassados.

Ao Meu Querido e Amado Luiz Ramos - Amigo, Companheiro de todos os momentos, que acreditou e me incentivou para que continuasse até o final este curso, me erguendo todas as vezes que pensei em desistir.

Aos colegas de turma que colaboraram direta ou indiretamente para a reta final.

LISTA DE QUADROS

Quadro1 - Comparativo das Características de Auditoria Interna e Externa	26
Quadro 2 - Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna.....	27

RESUMO

COLLA, Antonovicz Londriano; FUSSE, Angela Yoshie. **A Auditoria Externa das Demonstrações Contábeis – Um Mal Necessário.** A monografia aborda o tema a **auditoria externa e a credibilidade da atividade empresarial**, investigando as razões pelas quais a auditoria, tanto interna como externa, ainda não se constitui em uma prática regular, corriqueira entre as empresas brasileiras. Com base em pesquisa bibliográfica e documental, a monografia realiza estudo de caso, enfocando a situação de uma pequena empresa antes de sofrer um processo de auditoria e o estado da mesma pós auditoria. Os resultados da auditoria mostraram que a empresa-alvo recolhia o IRPJ e CSLL com base presumida, mas não tinha direito a fazê-lo, uma vez que não possuía em seu contrato social o ramo referente à receita recebida. Com base no parecer do auditor a empresa regularizou sua situação junto ao Fisco, evitando grande prejuízo. A monografia conclui que a auditoria auxiliou a empresa a livrar-se de problemas com a Receita Federal, alertando-a de que se encontrava em situação de erro na aplicação do percentual de desconto tributário. Com isso, um montante significativo de dinheiro deixou de sair dos cofres da empresa, que passou a contar com o desconto correto a partir da adequação da forma de aplicação da alíquota. A monografia termina sugerindo que o Conselho Federal de Contabilidade busque meios de conscientizar as empresas brasileiras acerca da importância de realizarem auditorias (principalmente externas) periódicas em suas demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade; Auditoria; Tributação Fiscal.

E. Mail: fusseay@ig.com.br

lcolla@terra.com.br

ÍNDICE

Agradecimentos	II
Lista de Quadros	III
Resumo	IV
1. INTRODUÇÃO	01
2. REVISÃO DA LITERATURA	07
2.1. CONTABILIDADE: ORIGENS E CONCEITO	07
2.1.1. Origens da Contabilidade	07
2.1.2. Conceito de Contabilidade	08
2.2. AUDITORIA: ORIGENS E CONCEITO	10
2.2.1. Origens da Auditoria	10
2.2.2. Conceito de Auditoria	13
2.3. TIPOS DE AUDITORIA	15
2.3.1. Auditoria Geral	17
2.3.2. Auditoria Parcial	17
2.4. TIPOS ESPECÍFICOS DE AUDITORIA	18
2.4.1. Auditoria Operacional Contábil	18
2.4.2. Auditoria de Gestão	18
2.4.3. Auditoria de Riscos	19
2.4.4. Auditoria Específica	19
2.4.5. Auditoria Integral	20
2.4.6. Auditoria de Tributos	20
2.5. PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA	21
2.5.1. Auditoria Sintética e Auditoria Analítica	21
2.5.2. Auditoria Interna	22
2.5. Auditoria Externa	25
2.5.4. Diferenças entre os dois Tipos de Auditoria	25
2.6. NORMAS DE AUDITORIA	26
2.6.1. Auditoria Criativa	29

3. METODOLOGIA.....	31
3.1. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	31
3.2. NATUREZA DA PESQUISA	33
3.3. CARACTERIZAÇÃO E TRAJETÓRIA DA PESQUISA.....	34
3.4. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	35
 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	 36
4.1. ESTUDO DE CASO.....	36
4.2. A EMPRESA.....	36
4.3. SITUAÇÃO DA EMPRESA.....	38
4.4. RESULTADO DO ESTUDO.....	38
4.5. CONCLUSÃO SOBRE O CASO.....	40
 5. CONCLUSÕES.....	 42
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

1. INTRODUÇÃO

A auditoria pode ser considerada como uma atividade relativamente nova no Brasil, sendo possível afirmar que, neste início de novo milênio, ela ainda se encontra em seu estágio inicial, no que se refere à parte técnica da mesma. Isso ocorre porque as legislações específicas brasileiras costumam abordar o assunto de forma muito superficial, não definindo, clara e precisamente, os procedimentos a serem adotados quando da realização das auditorias das demonstrações financeiras nas empresas. Além disso, a legislação em vigor reza que apenas empresas registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) encontram-se na obrigação de auditar seus balanços.

É comum surgirem, freqüentemente, notícias nos meios de comunicação acerca de autorizações emitidas pelo Governo Federal para que auditorias sejam efetuadas em determinado Ministério ou Secretaria, que apresentem evidências fortes de irregularidades. O estranho é que, após o alarde inicial, a sociedade brasileira raramente fica a par dos resultados destas auditorias.

Por outro lado, em grandes empresas, especialmente as estrangeiras, a prática da auditoria já se tornou bem mais comum. Os resultados também não são, em geral, divulgados para a grande massa. É que o objetivo, nestas empresas, consiste na busca da correção de possíveis falhas de controle e aplicação da lei, para que, corrigidas, possa ser demonstrada a solidez da organização. Com base nos resultados da auditoria, os envolvidos (por exemplo, os administradores) e interessados (por exemplo, os acionistas) podem verificar como a empresa está

sendo administrada, quais seus pontos fortes e fracos, qual o seu desempenho frente ao mercado, entre outras características importantes.

O relativo descaso com que o Brasil tem tratado a auditoria não ocorre em muitos países, pois estes reconheceram de há muito a importância desta prática. Inclusive, tais países costumam manter comissões permanentes cuja função consiste em emitir novas normas de auditoria — à medida que novos fatos e circunstâncias exigem — e atualizar as antigas.

Esta atividade de auditoria, surgida no seio da Ciência da Contabilidade, possui, como uma de suas características mais importantes, o dinamismo e o permanente estado de mutação, de adaptação às novas exigências do Mercado. Isso implica numa necessidade de maior atenção por parte dos órgãos específicos ligados à área, no sentido de padronizar e estabelecer procedimentos técnicos, fortalecer o sistema de auditoria e mercado de capitais, oferecendo, em consequência, maior segurança aos investidores, notadamente os pequenos, nas companhias de capital aberto.

A característica mutável da auditoria constitui efeito direto da própria conjuntura mutável do mercado, além da complexidade dos negócios, das modificações legislativas freqüentes, das novas regras dos negócios. Um bom exemplo disso, é a extraordinária mudança de um mercado acostumado com índices inflacionários altíssimos (Plano Cruzado) para uma realidade de inflação extremamente baixa (início do Plano Real). Tais oscilações exigem muito talento e habilidade dos administradores de uma empresa para que esta consiga sobreviver e crescer em um mercado como este.

Assim como o administrador precisa enfrentar tais desafios diários, o auditor necessita de muito talento e conhecimentos técnicos para julgar, de forma independente, imparcial, a credibilidade dos dados contábeis encontrados nas demonstrações financeiras.

Envereda-se, dessa forma, pela atitude filosófica da prática de auditoria, a qual consiste em avaliar a política de sistema da empresa em termos de adequação, comunicação, aceitação, aplicação e controle. Consiste, também, em verificar se tal política de sistema é necessária na atual situação do Mercado, se ela contribui para que os objetivos da empresa sejam atingidos, e se permite assegurar a correta utilização dos recursos da mesma — de natureza financeira, econômica e humana.

A base fundamental do trabalho da auditoria está ligada diretamente à contabilidade, a qual exerce um papel de destaque no âmbito da empresa, no sentido de registrar e informar os reflexos das transações nos aspectos econômico-financeiros. Em muitos casos, porém, estes dados terminam sofrendo manipulações, devido a interesses contrários ao objetivo maior da empresa. Entre tais interesses destacam-se a busca da vantagem ilícita e a malversação de recursos — empréstimos, aprovações cadastrais, financiamentos ou omissões de receitas. Ressalte-se, contudo, que o objetivo principal do auditor não é apenas detectar fraudes, apesar de um de seus deveres mais sagrados seja registrar a existência de tais ocorrências em seu relatório, permitindo, assim, que os administradores ou proprietários possam tomar as medidas cabíveis.

A Auditoria é uma das áreas de maior relevância dentro da Ciência da Contabilidade, desempenhando um papel de grande importância dentro de uma empresa. Seu objetivo precípua é o exame do controle interno e das demonstrações

financeiras e patrimoniais da empresa, com o intuito de verificar se estas foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Ao final de tal exame, o auditor deve expressar suas conclusões por meio da emissão de um parecer.

Se os objetivos e finalidade da auditoria são tão claros e precisos, como entender o descaso com que a matéria vem sendo tratada pelas sucessivas legislações do país e porque tantas empresas, especialmente as médias e pequenas, relutam tanto em recorrer aos serviços de um auditor?

Esta pesquisa se propõe, justamente, a investigar as razões para que a prática da auditoria no Brasil ainda não tenha alcançado o justo reconhecimento de sua importância para a vida das empresas brasileiras. O fim das altas taxas de inflação, que camuflavam problemas nos processos internos e resultados das empresas, levou muitas destas à falência ou à beira da insolvência financeira. Aos poucos, a mentalidade dos empresários e administradores está mudando, e as empresas especializadas em auditoria vêm sendo procuradas com mais frequência, seja para a promoção de levantamentos contábeis, detecção de fraudes e desvios, ou para melhorar os sistemas de controle interno.

Mas o avanço ainda é muito lento e algo precisa ser feito para difundir cada vez mais a prática da auditoria (principalmente a externa) nas empresas brasileiras.

Para examinar com propriedade a questão da importância da auditoria para a saúde financeira das empresas, a monografia elegeu objetivos que orientem o andamento da pesquisa.

Assim, o objetivo principal será demonstrar a real importância das auditorias externas nas empresas, como forma de garantir a melhoria e a confiabilidade de suas demonstrações contábeis.

Como objetivos específicos destacam-se:

- a) Analisar a oportunidade de uma revisão da legislação em vigor sobre a prática da auditoria, com o intuito de se estender a obrigatoriedade de auditoria a outras empresas que não as registradas na CVM;
- b) Demonstrar os benefícios auferidos por empresas que submeteram suas atividades a processos de auditoria;

Justifica-se a escolha do tema **a auditoria externa e a credibilidade da atividade empresarial** devido a este ser um tema atual e de reconhecida importância para o crescimento e profissionalização das empresas brasileiras. A aplicação de um processo de auditoria a uma empresa permite que esta possa atuar de forma mais realista em um mercado altamente competitivo e, o que é pior, altamente mutável. Após sofrer o processo de auditoria, a organização pode adequar seus rumos e metas com a realidade do mercado, devido ao conhecimento mais profundo que lhe terá sido proporcionado sobre suas próprias características intrínsecas (pontos fortes e fracos, sistemas de controle interno).

A sobrevivência e fortalecimento das empresas resulta em manutenção (e, quiçá, melhoria) de empregos diretos e indiretos, em aumento do consumo de produtos e serviços e, conseqüentemente, crescimento do próprio mercado. Portanto, uma pesquisa que venha a contribuir para que um maior número de empresas consiga manter suas atividades — oferecendo serviços e produtos de qualidade à população — estará beneficiando a sociedade como um todo,

auxiliando, assim, o crescimento do País. Se esta monografia colaborar nesse sentido já terá justificado sua elaboração.

2. REVISAO DA LITERATURA

Neste item são apresentados brevemente os conceitos e origens da Contabilidade e da auditoria, bem como as diversas espécies de auditoria existentes. Em seguida, são examinadas as principais diferenças entre auditoria interna e externa e apresentadas as normas que regem esta atividade.

2.1. CONTABILIDADE: ORIGENS E CONCEITO

2.1.1. Origens da Auditoria

Para entender um pouco sobre auditoria e o que acontece no mundo atual, é preciso buscar, primeiro, a origem da Contabilidade. É comum, no meio contábil, a crença de que a contabilidade surgiu junto com o homem, pois dentro das cavernas, os antigos já registravam em paredes os bens que possuíam — como animais e ferramentas. Os registros contábeis eram representados por fichas de barro, refletindo as entradas e saídas de tais bens. Mais adiante, por volta de 3.100 a 3.000 a.C., foram criados os primeiros sinais pictográficos com incisões feitas em pedras moles, que originariam, posteriormente, a escrita cuneiforme arcaica (escrita caracterizada por elementos em forma de cunha que foi usada para transcrever a língua dos sumérios, a princípio em ideogramas, depois em sílabas), a qual usava muitos símbolos. Mais adiante ainda, por volta do século XV, um matemático, Frei Lucca Pacioli, criou o método das partidas dobradas, método que até hoje é universalmente utilizado. No Brasil, os primeiros

registros surgem por volta de 1.804, através de uma obra do Visconde de Cairu, intitulada "Princípios de Economia Política". No ano de 1856, no Instituto Comercial do Rio de Janeiro, criou-se a disciplina de Escrituração Mercantil, como forma de qualificar os profissionais dessa área. A partir de 1901, foi amplamente discutida a padronização dos balanços, o que representou uma espécie de coroamento da Contabilidade no País. Com a criação dos órgãos reguladores, por volta de 1964, a Contabilidade se desenvolveu completamente, até chegar à data de 1976, quando foi criada a Lei das S/As, consolidada, atualmente, na presente padronização dos balanços e demais demonstrações.

2.1.2. Conceito de Auditoria

A auditoria constitui-se em uma especialização surgida no seio da Ciência da Contabilidade e, portanto, para examinar aquela é preciso, primeiro, conceituar esta.

GOUVEIA (1993, p. 1) considera Contabilidade "um sistema muito bem idealizado que permite *registrar* as transações de uma entidade que possam ser expressas em termos monetários, e *informar* os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa entidade em uma determinada data [grifos do autor]".

A Contabilidade representa um dos principais instrumentos dos quais a Administração se vale para captar, registrar, acumular, resumir, medir e interpretar os fenômenos que venham a afetar a situação patrimonial, financeira e

econômica de uma empresa, não importando seu ramo de atividade ou forma jurídica.

Para BRAGA (1999, p. 21), a Contabilidade é um "meio de expressar planos administrativos e um instrumento para relatar os resultados da administração. A linguagem usa palavras como meio de expressão, a contabilidade usa palavras e números". Com base nessa definição percebe-se que a Contabilidade, enquanto instrumento usado como forma de controle e planejamento pela administração, tem por função precípua fornecer sistematicamente a esta dados suplementares que auxiliem na avaliação, seleção e análise dos planos da empresa.

SILVA et al (2002, p. 9) optaram por uma definição mais consoante com o momento econômico do País.

A Contabilidade constitui-se instrumento de gestão imprescindível, principalmente no Brasil, onde o pequeno empreendedor, enfrentando um cenário econômico de oscilações freqüentes, de altas taxas de juros e uma carga tributária próxima dos 35% do PIB, precisa se valer de todas as alternativas possíveis para se manter de portas abertas e seguir gerando emprego e renda. (SILVA et al, 2002, p. 9)

Em consonância com as definições acima, ANDERSEN (1994, p. 39) apresenta seu próprio conceito, o qual se constitui numa forma sintética das anteriores e que será adotada no transcorrer desta monografia: "pode-se definir a Contabilidade como um Sistema de Informação e Avaliação cujo objetivo maior é fornecer informações úteis a seus usuários, de forma a apoiá-los na tomada de decisões de natureza econômica e financeira ou na formação de suas avaliações". Na linguagem contábil, usuário é toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada

entidade, seja tal entidade uma empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.

Com base nos conceitos apresentados, o objetivo principal da Contabilidade pode ser descrito como sendo o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

2.2. AUDITORIA: ORIGENS E CONCEITO

Neste ponto examinam-se o conceito e as origens da prática da auditoria e descrevem-se os tipos básicos de auditoria.

2.2.1. Origens da Auditoria

Não há como determinar, com precisão, quando surgiu o primeiro auditor. O que se pode especular é que, quase com certeza, foi um guarda-livros muito eficiente, a serviço de algum mercador italiano dos séculos XV ou XVI, quando o país atingia o ápice do desenvolvimento comercial, na esteira do domínio das chamadas rotas comerciais entre a Ásia e o Velho Mundo. Ao passar a ser constantemente procurado por outros poderosos comerciantes para opinar sobre a escrituração de suas transações, o esperto "contador" notou que mais valia a pena prestar serviços particulares a cada um dos que o buscavam do que permanecer atrelado a um único patrão. Surgiu o primeiro auditor do mundo, sob

a roupagem de consultor público liberal, quase com certeza um clérigo ou ex-religioso italiano.

O nome do primeiro auditor permanece ignorado porque a história da auditoria o perdeu. Registre-se que o mercado acionário pode-se dizer, iniciou-se no século XIV, na cidade de Bruges, Bélgica, por iniciativa de comerciantes que se reuniram para fazer negócios. Na Itália, século XV ou XVI, supõe-se que a auditoria surgiu como profissão no momento em que um especialista deixou de praticar Contabilidade para assessorar outros profissionais e mercadores, transformando-se em consultor público liberal. (MAGALHÃES, 2001, p. 16)

Um dos fatores que reforçam a idéia da Itália como "berço" da auditoria é o fato dos italianos terem sido, também, os arquitetos da contabilidade moderna. A famosa figura do frade Luca Paccioli (da região da Toscana), exímio matemático que publicou a teoria das partidas dobradas, base da contabilidade, mostra o grau de desenvolvimento escriturário e contábil alcançado pelos italianos naquela época.

Os italianos foram os arquitetos da contabilidade moderna. Luca Paccioli, cognominado Borgo por ser natural de Borgo-San-Sepolcro (Toscana), frade matemático franciscano, em 1344 publicou sua teoria das partidas dobradas, alicerce da contabilidade. O interesse do clero pela contabilidade não foi acidental, porquanto os principais empreendimentos estruturados na Europa moderna ou medieval foram dirigidos pela Igreja, e a primeira dívida pública organizada de que se tem notícia foi incorrida pelo Vaticano, mediante colocação de títulos mobiliários. Acredita-se, contudo, que o tema *auditar*, evidenciado o título de quem pratica esta técnica, tenha aparecido nos fins do século XIII na Inglaterra, durante o Reinado de Eduardo I. (CREPALDI, 2000, p. 94)

O reconhecimento da escrituração mercantil como forma de ocupação especializada, como não poderia deixar de ser, também ocorreria na Itália, mais especificamente em Veneza, quando foi instituído o primeiro Colégio de Contadores, nas dependências do Collegio dei Raxonati, sendo que o candidato a aluno deveria, primeiro, passar por um período de contador prático de seis anos para, só então, submeter-se a exame.

Séculos mais tarde, já na Revolução Industrial inglesa (segunda parte do século XVII), quando surgiu a figura do investidor capitalista, ou seja, aquele que não participava da administração, foi que surgiu a necessidade de uma contabilidade pública (auditoria) que examinasse, imparcialmente, os relatórios sobre a integridade dos investimentos e dos resultados econômicos do empreendimento.

Com a evolução do sistema capitalista a auditoria externa foi se tornando mais necessária, pois no início as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares, mas, com o passar do tempo, o mercado expandiu-se e a concorrência ficou mais acirrada, surgindo a necessidade premente das empresas ampliarem as instalações das fábricas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos, como forma de reduzir custos e conferir competitividade a seus produtos.

Esses investimentos, entretanto, sobrepujavam a capacidade da própria empresa de captar recursos apenas a partir de seu próprio desempenho mercantil ou patrimônio e foi preciso apelar para os empréstimos junto aos financistas. Estes empréstimos bancários precisavam ser feitos em longo prazo e as empresas viram-se obrigadas a abrir seu capital social para novos acionistas.

O resto já era previsível. Os investidores precisavam conhecer a situação patrimonial e financeira das empresas, a capacidade das mesmas de gerar lucros e a forma como os recursos financeiros eram administrados. Para isso, era necessário ter acesso às demonstrações contábeis da empresa, ou, em outras palavras, ao balanço patrimonial, à demonstração do resultado do exercício e à demonstração das origens e aplicações de recursos.

Com isso, os futuros investidores passaram a preocupar-se com a possibilidade de os dados serem manipulados e exigiram que os mesmos fossem examinados por um profissional não ligado à empresa e de grande capacidade técnica. Surgia a figura do auditor independente.

2.2.2. Conceito de Auditoria

Com relação ao conceito de auditoria, CREPALDI (2000, p. 27) a define como "o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade".

Para desenvolver seu trabalho, a auditoria examina documentos, livros e registros, realiza inspeções e obtenção de informações e confirmações — internas e externas — relacionados com o controle do patrimônio da empresa a ser auditada, objetivando estabelecer a exatidão (ou não) desses registros, bem como das demonstrações contábeis que decorrem deles. Uma das funções da auditoria seria controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização (CREPALDI, 2000).

FRANCO e MARRA (1991) fazem eco à definição de CREPALDI (2000).

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada *auditoria*, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira *uniforme* [grifos no original]. (FRANCO; MARRA, 1991, p. 20)

Com base em sua própria definição, os autores acima emitem seu conceito particular de auditoria.

A técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (FRANCO; MARRA, 1991, p. 22)

Um dos grandes problemas encontrados ao tentar-se uma conceituação clara e precisa do que seja auditoria reside na própria característica de constante mutação de um conceito. Assim, em determinada época, os conceitos enfocam mais a auditoria de registro, ao passo que, em décadas mais recentes, enfocam a auditoria das demonstrações contábeis. A tendência atual é focar mais a auditoria das organizações. Por isso, ao estudar os conceitos sobre auditoria, torna-se necessário comparar fatos, épocas e lugares, como forma de evitar que a subjetividade de tais conceitos atrapalhe a visão cristalina do tema sob análise.

Uma vez que o objetivo principal da auditoria é proporcionar credibilidade nas informações divulgadas por meio dos balanços e demais peças contábeis pelas empresas em geral, a auditoria pode ser conceituada, segundo CARLIN (2001, p. 17), como "confrontação dos elementos da contabilidade com as

operações da empresa, assegurando a credibilidade das informações e a integridade do patrimônio, e minimização dos riscos fiscais e societários".

A monografia endossará, portanto, a conceituação de CARLIN (2001) acerca da auditoria.

2.3. TIPOS DE AUDITORIA

A constante evolução dos mercados e da Ciência da Contabilidade levou ao aprimoramento e desenvolvimento das técnicas de auditoria. Logo surgiu a necessidade de subdividir as atividades auditoriais em "especialidades" voltadas para questões contábeis específicas. Dois são os tipos principais de auditoria: a auditoria de demonstrações financeiras e a auditoria operacional ou de gestão.

A primeira consiste, basicamente, em um exame das demonstrações financeiras, por um profissional experiente, com o intuito de emitir parecer técnico sobre sua finalidade.

A segunda, por sua vez, consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades, ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. Ou seja, a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar e a aumentar o êxito da organização.

Para os fins propostos nesta pesquisa, somente será enfocada a auditoria contábil, embora reconhecendo a importância, para a área da Contabilidade, da auditoria operacional ou de gestão.

A auditoria contábil, por sua vez, pode ser classificada de acordo com a extensão do trabalho que desenvolve. Assim, a auditoria geral, por exemplo, encarrega-se de examinar todas as demonstrações contábeis, em conjunto, ao passo que a auditoria parcial (ou específica) analisa uma ou algumas demonstrações ou itens patrimoniais. Por fim, a auditoria limitada, como o próprio nome indica, realiza exames parciais, não aplicando todas as normas de auditoria.

Outra forma de classificar a auditoria contábil reside na profundidade dos exames efetuados pela mesma. Dessa forma, a chamada auditoria integral realiza a revisão analítica de todos os registros contábeis ao passo que a auditoria por testes limita-se a exames de amostragens.

Outra forma de classificar a auditoria é por sua natureza temporal (período de tempo em que é exercida):

— Auditoria permanente — que pode ser continuada ou periódica;

— Auditoria eventual (também chamada de especial) — que abrange todas as demonstrações contábeis de um período (auditoria geral) ou apenas uma ou outra demonstração de períodos isolados do estado patrimonial, tais como: ativo, passivo, resultado ou fluxo de caixa.

Por fim, a auditoria contábil pode ser classificada com base nos fins aos quais se destina. São estas as principais finalidades de uma auditoria:

— Acautelar interesses de acionistas e investidores;

- Permitir melhor controle administrativo;
- Apurar erros e fraudes;
- Atender às exigências legais;
- Confirmar a exatidão das demonstrações contábeis.

2.3.1. Auditoria Geral

Denomina-se auditoria geral ao exame detalhado e minucioso que se exerce sobre todos os elementos componentes do patrimônio, assim como sobre todas as operações de um exercício, ao final do qual, o auditor deve emitir um parecer sobre o conjunto das demonstrações contábeis apreciadas e dos registros das quais aquelas emanaram.

2.3.2. Auditoria Parcial

A auditoria parcial (específica) costuma ser realizada tomando por base apenas uma ou apenas algumas demonstrações contábeis, ou mesmo de livros ou atos de gestão. Possui como objetivo principal a apuração da situação econômica e/ou financeira da organização sob exame. Também pode ser levada a cabo para conferir os custos desta mesma organização. Outros objetivos podem ser:

1. confirmar a existência de saldos patrimoniais;
2. confirmar saldos de contas a pagar;
3. verificar a legislação fiscal aplicada à organização;

4. verificar os preceitos da legislação societária em vigor;
5. apurar erros, desvios ou fraudes.

2.4. TIPOS ESPECÍFICOS DE AUDITORIA

Neste item, são descritos os tipos específicos de auditoria quanto ao objeto de estudo do qual se ocupam, como operações contábeis, análise de gestão, ou mesmo análise da questão tributária no âmbito da empresa.

2.4.1. Auditoria Operacional Contábil

A auditoria operacional contábil consiste na confrontação dos elementos da contabilidade com as operações da empresa, visando, especificamente, dar credibilidade aos registros das informações geradas, números e resultados que as demonstrações contábeis devem transmitir ao público em geral, por meio do parecer, ou mesmo para atender aos interesses dos sócios, acionistas, executivos da empresa auditada, quanto à transparência da gestão e prestação de contas através de relatórios específicos.

2.4.2. Auditoria de Gestão

Sendo um trabalho mais específico, pois tem como objetivo geral a avaliação da qualidade da estrutura e da cultura organizacional de determinada entidade, acaba se utilizando das informações geradas pela contabilidade para

extrair resultados econômicos e financeiros, avaliando os sistemas de informações e a forma como são utilizados os controles internos. Quanto aos processos, estes acabam sendo revisados e avaliados em conjunto com a estrutura do quadro funcional, ao passo que os sistemas de informações, juntamente com os controles internos, são revistos e confrontados com a capacidade de quem os alimenta, executa e de quem recebe tais informações.

2.4.3. Auditoria de Riscos

Em resumo, seria a auditoria contratada para um determinado assunto, normalmente de interesse da alta cúpula da empresa. Como exemplo, é possível citar a avaliação dos controles internos no departamento de contas a receber, a possibilidade de expansão de negócios com novos sócios e a revisão de controles internos no departamento de contas a pagar. Atualmente, com os grandes escândalos envolvendo grandes empresas privadas, tal tipo de auditoria vem sendo cada vez mais solicitado, para dar cunho de veracidade às demonstrações contábeis das empresas e melhorar-lhes a imagem pública.

2.4.4. Auditoria Específica

Tal tipo de auditoria poderia ser citado em conjunto com a auditoria de riscos, pelo simples fato de ambas estarem intrinsecamente ligadas, tanto em relação aos objetivos, como em relação às técnicas empregadas. Entretanto, a auditoria específica difere da de riscos por nem sempre representar riscos, mas

tão somente confirmações, como acontece na avaliação de ativos e passivos através de laudo, com o intuito de instruir atos societários como: fusões, incorporações ou cisões, além de auditar avaliações de estoques e movimento financeiro das organizações.

2.4.5. Auditoria Integral

Este constitui um tipo específico de auditoria, pois vem sendo muito comentada e questionada na atualidade. Na verdade, sua característica principal não consiste em representar a somatória de diversas outras auditorias, mas sim, a otimização das variadas formas de auditagem. Com isso, ela visa aproveitar as técnicas e habilidades dos profissionais da auditoria, oferecendo uma vantagem a mais às empresas, qual seja um trabalho mais seguro e completo.

2.4.6. Auditoria de Tributos

Consiste na verificação e constatação da aplicação da legislação fiscal dentro da entidade, através de exame dos levantamentos contábeis e fiscais para o correto recolhimento e apropriação dos impostos e contribuições devidos pela empresa. Entre as principais atribuições deste tipo de auditoria destacam-se:

- a) analisar os procedimentos tributários adotados pelas entidades;
- b) evidenciar se os procedimentos tributários utilizados estão formalizados na respectiva documentação e escrita fiscal;

- c) examinar se a economia de impostos obtida pelos diversos estabelecimentos resultou de ações ou omissões legítimas;
- d) investigar se a anulação, a redução e o adiamento do ônus fiscal resultou efetivamente das ações ou condutas que estão formalizadas nos registros fiscais.

2.5. PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

Neste item são examinadas as diferenças fundamentais entre auditoria interna e externa para verificar de que forma ambas aplicam as normas internacionais de auditoria nas empresas sob exame.

2.5.1. Auditoria Sintética e Auditoria Analítica

Como o próprio nome indica, as auditorias interna e externa diferem entre si pelo tratamento que dispensam ao objeto de suas operações. Isto cria duas classes distintas de auditoria: a) a auditoria geral ou sintética e, b) a auditoria detalhada ou analítica.

A primeira, conhecida como auditoria financeira, está centrada na análise das demonstrações contábeis. A segunda, a auditoria detalhada ou analítica, não encontra limites em sua ação e é suficiente, para conceituá-la, o exame de todas as transações, de todos os documentos em todas as contas e em todos os valores fisicamente variáveis.

Existe, ainda, outra forma de classificação geral das auditorias, aquela que leva em conta a forma de intervenção da auditoria: a interna e a externa. Estes dois tipos de auditoria serão analisados a seguir.

2.5.2. Auditoria Interna

O que distingue a auditoria interna da externa é, em síntese, o fato de ser executada ou por um profissional que possui laços com a empresa auditada, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. A pessoa do auditor interno costuma ser de confiança por parte da alta cúpula empresarial e encontra-se vinculado por contrato trabalhista continuado e permanente. Sua área de atuação abrange todas as atividades da organização, com predominância da verificação constante dos controles internos, da manipulação de valores, e execução de rotinas administrativas. A auditoria interna objetiva ajudar os componentes da cúpula administrativa a desempenharem efetivamente suas funções e responsabilidades, ofertando-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

Qualquer fase das atividades e operações desempenhadas pela empresa pode tornar-se alvo das atenções do auditor interno. Devido a isto, o auditor, em muitos casos, precisa agir em áreas que não são específicas apenas de contabilidade e/ou finanças, pois só assim poderá alcançar uma visão completa e sobranceira das operações sob seu exame. Outra atribuição do auditor interno constitui-se no teste da qualidade dos trabalhos, além da revisão dos mesmos e

da apresentação de recomendações em relação ao que apura ao final de suas investigações. Com isso, pode assistir melhor a administração, fornecendo-lhe informações periódicas confiáveis, principalmente no que tange a:

- a) aplicação e adequação dos controles internos, financeiros e operacionais, revisando, adequando e aplicando-os, a fim de reduzir custos e obter os resultados desejados pela entidade;
- b) a extensão do cumprimento das diretrizes, planos e orçamentos, determinados pela organização;
- c) verificação do correto registro das informações contábeis atreladas aos controles internos que estão sobre seu controle e a determinação do grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas e danos;
- d) avaliação do desempenho das responsabilidades delegadas, determinando a fidelidade dos controles operacionais e dos dados por eles gerados.

A auditoria interna possui uma grande responsabilidade dentro da organização por se tratar de um setor ou departamento que está ligado às diretrizes determinadas pela organização. A autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os departamentos, registros e propriedades, e ao pessoal da empresa que possa vir a ter importância sobre o controle interno e/ou sobre o assunto sob exame. A responsabilidade do auditor interno deve ser:

- a) informar e assessorar a administração acerca das operações realizadas dentro da organização;

- b) coordenar suas atividades com a dos outros funcionários, de modo a atingir os seus objetivos em benefício da organização.

A independência é essencial para o resultado eficaz da auditoria interna. Esta independência se obtém, primordialmente, por meio do posicionamento na estrutura organizacional e da objetividade dos trabalhos de auditoria.

a) Função da Auditoria Interna

A auditoria interna tem como função básica auxiliar todos os membros da administração no desempenho de suas atividades e responsabilidades, com o fim específico de ajudar a obter o resultado esperado pela organização. O atendimento desses objetivos envolve atividades como:

- 1) revisão e avaliação dos controles contábeis, financeiros e operacionais;
- 2) custo razoável;
- 3) determinação do grau de atendimento das diretrizes e planos estabelecidos;
- 4) recomendação de melhorias operacionais.

b) Normas de Auditoria Interna

A criação de normas para auditoria interna é complexa, em face da diversidade dos projetos desenvolvidos na área e das abordagens especialmente escolhidas para cada trabalho executado. Os profissionais das diversas áreas da

organização podem auxiliar na execução da auditoria interna e no seu bom desempenho, dentro das normas estabelecidas pela empresa.

Dentro de um contexto geral, é possível citar algumas normas gerais:

- 1) os auditores devem ter, no conjunto, proficiência profissional;
- 2) a organização de auditoria e os auditores não devem ter sua independência prejudicada;
- 3) o auditor deve comunicar à cúpula qualquer limitação ao escopo dos seus exames que venha, por ventura, a surgir.

2.5.3. Auditoria Externa

A auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que têm por finalidade a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e dos registros nelas fornecidos pela contabilidade. A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Seu trabalho é ajustado por um contrato de prestação de serviço e, por fim, seus testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para a perfeita conclusão da auditoragem.

2.5.4. Diferenças entre os dois Tipos de Auditoria

As principais diferenças entre auditoria interna e externa são:

- extensão dos trabalhos – na auditoria interna é determinada pela gerência, ao passo que na externa é determinada por normas gerais de auditoria;

- **direção** – o auditor interno dirige seus trabalhos para assegurar que o controle interno seja eficiente, de acordo com os dados gerados na contabilidade e através dos relatórios fornecidos pela administração. Os trabalhos do auditor externo são determinados para demonstrar se as demonstrações contábeis refletem a realidade da empresa.
- **responsabilidade** – a responsabilidade do auditor interno é para com a gerência, ao passo que a do auditor externo é mais ampla. É evidente que o auditor interno, sendo funcionário da empresa, não tem a condição de total independência que possui o auditor externo.
- **métodos** – o auditor interno segue as rotinas internas, ou seja, cumpre com os objetivos traçados pela empresa, enquanto o auditor externo observa os cumprimentos das normas associadas às leis de forma bem ampla.

Para se alcançar uma melhor compreensão das características específicas das auditorias internas e externas, bem como das diferenças fundamentais entre ambas, são apresentados, a seguir, dois quadros explicativos.

O primeiro, de autoria de Magalhães (2001) compara, sinteticamente, as características dos dois tipos de auditoria.

Quadro1 - Comparativo das Características de Auditoria Interna e Externa

INTERNA	EXTERNA
1. Proteção da organização.	1. proteção do investidor.
2. Acompanha o cumprimento das normas internas	2. analisa e testa o sistema de controle interno e contábil.
3. o auditor desenvolve continuamente seu trabalho.	3. o auditor desenvolve o trabalho por gestão (anual).
4. o grau de independência do auditor é limitado, porém, segue as normas e procedimentos de auditoria na execução do trabalho.	4. o grau de independência do auditor externo é amplo e o trabalho é exercido com observância das normas internacionais.
5. objetiva prevenir erros e fraudes.	5. objetiva reprimir erros e fraudes.

Fonte: adaptado de Magalhães (2001, p. 28).

O segundo quadro, elaborado por Crepaldi (2000), focaliza as diferenças fundamentais entre auditoria interna e externa.

Quadro 2- Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da empresa
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: adaptado de CREPALDI (2000, p. 51)

2.5. NORMAS DE AUDITORIA

A vida do ser humano consiste, grosso modo, em um constante obedecer a normas e regras. Seja qual atividade humana for: estudar, trabalhar, dirigir automóveis, erigir edifícios ou abrir estradas, é preciso respeitar certas regras e normas, tanto de cunho técnico, social ou mesmo moral e legal. É o que ocorre, por exemplo, com a condução de veículos automotores. É necessário possuir carteira de habilitação e respeitar as regras de trânsito.

O mundo contábil não foge dessa regra, pois as normas, leis, pronunciamentos, postulados e princípios que norteiam o dia-a-dia do profissional contábil existem às centenas, sendo especialmente criados e regidos por conselhos contábeis e órgãos reguladores das economias mundiais. Tudo para permitir a uniformização adequada do tratamento dispensado às demonstrações e registros executados nas entidades sob os cuidados dos profissionais da Contabilidade.

As normas e procedimentos de auditoria são consolidados por pronunciamentos de grandes organizações da classe contábil, em parceria com organismos internacionais de Contabilidade. Em resumo, as orientações são:

1. à pessoa do auditor:

- a auditoria deve ser executada por profissional devidamente habilitado;
- o auditor deve ser totalmente independente.

2. à execução do trabalho:

- o trabalho deve ser planejado e executado por pessoas conhecedoras da matéria;
- devem seguir aos procedimentos de auditoria geralmente aceitos.

3. ao parecer:

- deve declarar se o exame foi realizado de acordo com as normas;
- deve expressar de forma precisa a opinião do auditor.

No Brasil, os órgãos reguladores são: a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) e a Câmara Brasileira de Auditoria em Informática.

2.5.1. Auditoria Criativa

O cenário financeiro mundial foi abalado, recentemente, pelas notícias veiculadas acerca de empresas de âmbito global que sofreram processos de falência ao mesmo tempo em que seus balanços financeiros ostentavam números significativos de lucros e posição financeira invejável. Por trás desses balanços encontrava-se a figura de empresas de auditoria que avalizavam tais demonstrações quando, na realidade, as empresas auditadas enfrentavam sérios problemas de ordem financeira, bem como prejuízos constantes. Ficou caracterizada a manipulação dos balanços.

COSENZA e GRATERON (2003, p. 43) relatam como a contabilidade pode interferir ou gerar números de acordo com as necessidades excusas dos administradores e/ou sócios de uma entidade. A contabilidade criativa constitui, portanto, uma "arte", na qual os grandes "artistas" da contabilidade — os contadores e os auditores inescrupulosos — se aproveitam de brechas existentes no seio das — reconhecidamente rigorosas — normas de contabilidade para imaginar um "enredo" fiscal ou financeiro que lhes permita espelhar uma imagem ideal, fictícia e mentirosa da situação financeira da organização. Assim procedendo, a chamada contabilidade criativa pratica, através da chamada engenharia contábil, a falsidade de informações. Ao desvirtuar a real situação econômico-financeira da empresa abre caminho para que esta possa enganar e lesar centenas ou milhares de pequenos, médios ou mesmo grandes investigadores, que, seduzidos pela aparente confiabilidade e veracidade de

balanços tão atraentes, acabam por investir seus recursos em uma verdadeira "arapuca", da qual dificilmente poderão resgatar seus valiosos investimentos.

Para evitar que tais absurdos continuem existindo, a auditoria séria deve se valer de instrumentos, provas e informações confiáveis, como forma de evitar auditar um balanço "mexido", ou, se for o caso, até mesmo participando, mas fornecendo, ao final dos trabalhos, um parecer com ressalva. A figura do auditor sério, competente, incorruptível e independente deve ser preservada a todo o custo, em que pese os casos esporádicos mencionados acima. Os profissionais de auditoria que não honrarem as normas de independência e ética, valendo-se de conluíus e acertos espúrios com as empresas auditadas devem sofrer todos os rigores da lei criminal e das normas específicas do CFC. Só assim a auditoria receberá o respeito que sempre mereceu.

3. METODOLOGIA

Neste item descrevem-se a metodologia empregada para a consecução da pesquisa, as etapas realizadas e os instrumentos empregados na coleta de dados.

3.1. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

TRIVIÑOS (1987, p. 11) considera o método como o fator que viabiliza e sustenta a cientificidade e a credibilidade da pesquisa, podendo ser definido como a "teoria da investigação".

Para que determinado método atue com eficácia devem ser empregados procedimentos sistemáticos apropriados, capazes de descrever e explicar determinados fenômenos que surgem ao longo da pesquisa. Os dois métodos que mais se prestam a este tipo de ação científica são o quantitativo e o qualitativo. RICHARDSON (1989, p. 29) afirma que "[...] há dois grandes métodos [de investigação científica]: o quantitativo e o qualitativo. Esses métodos se diferenciam não só pela sistemática pertinente a cada um deles, mas, sobretudo pela forma de abordagem do problema. Com isso, faz-se necessário enfatizar que o método precisa estar apropriado ao tipo de estudo que se deseja realizar, mas é a natureza do problema ou o seu nível de aprofundamento que, de fato, determina a escolha do método".

Em sua pesquisa, a monografia utilizou a técnica do estudo de caso, com o intuito de investigar as contribuições ao assunto focado, proporcionadas pelo

segmento específico das empresas de prestação de serviços em Curitiba, Paraná.

O estudo de caso é uma técnica capaz de abordar, cientificamente, assuntos tão distanciados entre si como o controle de qualidade de uma fábrica, ou o impacto de medidas governamentais na produção agrícola de um município.

GODOY (1995, p. 25) considera que, ao adotar um enfoque exploratório e descritivo, "o pesquisador que pretende desenvolver um estudo de caso deverá estar aberto às descobertas. Mesmo que inicie o trabalho a partir de algum esquema teórico, deverá se manter alerta aos novos elementos ou dimensões que poderão surgir no decorrer do trabalho".

O estudo de caso desenvolvido nesta monografia seguirá o modelo observacional, pois acompanhará fatos e tendências que ocorrem (ou ocorreram) sem intervir nos mesmos, como é praxe num método experimental.

O método observacional é um dos mais utilizados nas ciências sociais e apresenta alguns aspectos curiosos. Por outro lado, pode ser considerado como o mais primitivo, e conseqüentemente o mais impreciso. Mas, por outro lado, pode ser tido como um dos mais modernos, visto ser o que possibilita o mais elevado grau de precisão nas ciências sociais. Tanto é que em Psicologia os procedimentos de observação são freqüentemente estudados como próximos aos procedimentos experimentais. Nestes casos, o método observacional difere do experimental em apenas um aspecto: nos experimentos o cientista toma providências para que alguma coisa ocorra, a fim de observar o que se segue, ao passo que no estudo por observação apenas observa algo que aconteceu ou já aconteceu. Há investigações em ciências sociais que se valem exclusivamente do método observacional. Outras utilizam-no em conjunto com outros métodos. E pode-se afirmar com muita segurança que qualquer investigação em ciências sociais deve valer-se, em mais de um momento, de procedimentos observacionais. (GIL, 1999, p.34)

Quanto à estruturação propriamente dita da monografia, deve-se salientar a utilização de pesquisas do tipo bibliográfica e documental, utilizadas para embasar os passos tomados na elaboração do trabalho.

A pesquisa bibliográfica teve seu início em julho de 2003, continuando ao longo do próprio desenvolvimento do trabalho, uma vez que surgiam novos elementos que se revelavam essenciais para a perfeita compreensão do tema abordado pela monografia. Foram examinados livros e artigos de revistas, jornais, e *sites* especializados em Contabilidade e Auditoria externa.

Para a pesquisa documental foram examinados documentos específicos da Empresa-alvo auditada, como balanços financeiro-contábeis, relatórios de controles internos e relatórios de outros auditores. Ressalte-se que quaisquer dados ou informações que pudessem permitir a identificação da empresa em questão foram retirados do trabalho ou camuflados por motivo de ética profissional.

3.2. NATUREZA DA PESQUISA

A pesquisa desenvolvida nesta monografia apresenta caráter exploratório, uma vez que sua intenção é desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para pesquisas vindouras. Além disso, toma por base o levantamento bibliográfico e documental e o estudo de caso. O caráter exploratório da pesquisa é reafirmado pelo fato da mesma não empregar procedimentos rígidos de amostragem ou mesmo de técnicas quantitativas de coleta de dados.

A pesquisa de natureza qualitativa permite uma análise teórica de determinados fenômenos sociais. Para tanto, baseia-se nas ocorrências

cotidianas da vida de indivíduos/instituições e no exame crítico das categorias e aspectos apresentados pelo dia-a-dia de tais indivíduos/instituições.

Para que a pesquisa qualitativa alcance os objetivos esperados, o pesquisador deve trabalhar em conformidade com os propósitos traçados, apresentando amplo domínio não apenas do estudo que se encontra realizando, mas também do embasamento teórico geral no qual apóia a pesquisa. Assim, poderá esboçar novas linhas de inquirição, adaptando, se necessário, as atuais e vislumbrar perspectivas diversas de análise e de interpretação do assunto abordado, aprofundando o conhecimento do problema.

3.3. CARACTERIZAÇÃO E TRAJETÓRIA DA PESQUISA

Uma vez escolhido o tema a ser abordado, a pesquisa dedicou-se à necessária pesquisa bibliográfica para o desenvolvimento do assunto, a fim de elaborar a fundamentação teórica necessária. Ao mesmo tempo, os documentos relacionados à operação de auditoria sofrida pela Empresa-alvo foram coletados, com o intuito de comparar, posteriormente, a situação desta antes de sofrer o processo de auditoria com o estado pós-processo e verificar, assim, a real contribuição da auditoria para a resolução dos problemas encontrados.

Após o exame do processo de auditoria, ocorreu uma confrontação do mesmo com o referencial teórico apurado na pesquisa bibliográfica. Convém lembrar que os dados obtidos e as contribuições dos autores consultados se aplicaram a um momento singular da vida da Empresa e da vida do país. Determinados processos contábeis são particularmente instáveis e sujeitos a

alterações radicais frente a situações e ocorrências inusitadas que podem ocorrer repentinamente nos mercados nacional e estrangeiro. Em outras palavras, sempre existe a possibilidade de que mudanças drásticas nos rumos da economia do País tragam a necessidade de revisão e adaptação urgente dos procedimentos de auditoria ora vigentes, o que pode, em parte, invalidar algumas das colocações/conclusões alcançadas por esta pesquisa.

3.4. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa de campo foi realizada junto a uma empresa do setor de serviços que atua no mercado da capital parananense. A Empresa-alvo é de médio porte e encontra-se a mais de cinco anos no mercado curitibano.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste item são apresentados os resultados apurados a partir da análise do estudo de caso e a discussão de tais resultados como forma de alcançar inferências sobre o tema examinado.

4.1. ESTUDO DE CASO

Para demonstrar melhor a necessidade das empresas serem auditadas, este capítulo apresenta os resultados de trabalho de auditoria efetuado em empresa de pequeno porte, na área tributária. Os sócios da mesma relutavam em anuir à realização da auditoria — devido ao tamanho da empresa e ao custo que a auditoria significaria —, mas terminaram por ceder aos argumentos que mostravam a oportunidade do procedimento e colaboraram para o tranqüilo transcorrer dos trabalhos. Encontram-se, a seguir, os principais itens de identificação da empresa, o estado em que se apresentava a empresa e o resultado final do trabalho realizado.

4.2. A EMPRESA

Para a apresentação do estudo de caso, empregar-se-á um caso real, mas com omissão dos dados reais de identificação da empresa, como nome social, nome dos sócios ou CGC da firma, com o intuito de assegurar a prática da ética de auditoria e o respeito para com a empresa examinada.

A empresa encontra-se situada em Curitiba e sua razão social é CONSTRUTORA CONSTRÓI LTDA.

A Construtora Constrói Ltda, foi constituída em 2002, através da participação de 2 (dois) sócios, e tendo como objeto social, registrado em seu contrato social, o ramo de participações societárias. O capital social monta a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), integralizados pelos sócios na proporção de 50% (cinquenta por cento) para cada um, através de 2 (dois) imóveis. A empresa é de pequeno porte, e é tributada pelo seu Lucro Presumido. Como se sabe, este sistema de tributação é baseado no faturamento para o cálculo de impostos como Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social. Pelo fato de a empresa ser muito recente, ainda não possui nem sede própria e nem funcionários.

Como forma de atuar no Mercado, os sócios pretendiam administrar os imóveis próprios, alugando-os em nome da empresa, uma vez que a legislação é mais branda que na pessoa física. Um exemplo prático pode demonstrar melhor o raciocínio dos dois sócios. Se uma pessoa física perceber rendimentos tributados acima dos R\$ 2.050,00 (dois mil e cinquenta reais), sofrerá uma tributação de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) diretamente em sua declaração pessoa física, ao passo que, no caso de pessoa jurídica, os impostos somam 3% (três por cento) da Cofins, mais 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) do PIS, além de 4,8% (quatro e oito por cento) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e 2,88% (dois e oitenta e oito por cento) de Contribuição Social. Isto totaliza 11,33% (onze e trinta e três por cento) de tributação, portanto, mais em conta que no caso de pessoa física.

4.3. SITUAÇÃO DA EMPRESA

O dono da empresa Construtora Constrói Ltda, um senhor de aproximadamente 70 anos, era proprietário de outros empreendimentos e, como grande parte dos empresários, mormente os de formação mais antiga, nunca encarou a auditoria como um fator de extrema necessidade, mas sim como "um custo a mais". Estes outros empreendimentos, que contavam com outros sócios que não o da Constrói, por serem sociedades anônimas de capital aberto, eram obrigadas, por força da lei das SAs a ter auditoria. Descontente com este fato, mas impossibilitado de fazer qualquer coisa em relação aos seus outros empreendimentos, o proprietário setuagenário insistia em não permitir a realização de auditoria na Constrói. Entretanto, após inúmeros contatos com a empresa de auditoria para discussão da relação custo-benefício da auditagem, o outro sócio resolveu, mesmo à revelia, autorizar o início dos trabalhos.

4.4. RESULTADO DO ESTUDO

Após receber o sinal verde por parte do sócio mais novo, e de posse dos documentos contábeis, controles internos e dos livros fiscais, os auditores iniciaram seu trabalho, fazendo o planejamento, o número de horas necessárias e elaborando os papéis de trabalho.

Após uma semana de trabalho, a equipe de auditoria pôde concluir o trabalho, o qual constatou a existência de algumas irregularidades:

- A receita operacional da atividade era proveniente dos recebimentos dos aluguéis que a firma recebia dos dois imóveis, mas constatou-se, entretanto, que a empresa não possuía em seu contrato social o ramo de "aluguel de imóveis próprios e de terceiros";
- Os impostos (Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) foram calculados com base no percentual de presunção, ou seja, de acordo com a Legislação fiscal em vigor e do Regulamento do Imposto de Renda, as empresas tributadas com base no Lucro Presumido dispõem de um percentual de aplicação sobre o faturamento para determinar a base para o cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social, sendo 15% e 9% respectivamente.

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art 15 da Lei 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei 9.430/96. Com isso, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõem a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto retido na fonte, ou pago separadamente, é considerado como antecipação do devido no trimestre. Os coeficientes fixados pelo art 15 da Lei 9.249/95 para aplicação sobre a receita bruta da atividade são os seguintes:

I – 8% na venda de mercadorias;

II – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

III – 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de carga;

IV – 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;

V – 32% na prestação de demais serviços, exceto a de serviços hospitalares;

VI – 16% na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de R\$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissão regulamentadas (art 40 da Lei n. 9.249/95);

VII – 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art 3º, 7º, da IN 93/97). (HIGUCHI; HIGUCHI, 2002, p. 40-41)

- O resultado encontrado: diante da explicação acima, constatou-se que a empresa recebeu o montante de R\$93.189,57 (noventa e três mil, cento e oitenta e nove reais e cinquenta e sete centavos). Sobre esse resultado, a

empresa recolheu o IRPJ e CSLL com base presumida, mas não poderia tê-lo feito, uma vez que não possui em seu contrato social o ramo referente à receita recebida. Portanto, recolheu a menor o valor de R\$ 12.063,50 (doze mil, sessenta e três reais e cinqüenta centavos).

- Conclusão do trabalho: Após a entrega do relatório, os sócios da empresa, especialmente o de setenta anos, se surpreenderam pelo fato de sua empresa estar em débito para com a Receita Federal de um montante expressivo, bem como pelo fato de este ser relativo a apenas 6 (seis) meses de operação da firma. Ao término da apresentação do relatório, a auditoria sugeriu que fosse refeito o contrato social da empresa, para acrescentar o objeto específico — e, assim poder utilizar legalmente o benefício da presunção —, além de realizar as alterações na Declaração de Créditos e Débitos de Tributos Federais dos 2 (dois) trimestres e proceder ao pagamento do débito junto à Receita Federal com multa e juros devidos.

4.5. CONCLUSÃO SOBRE O CASO

O breve estudo de caso demonstra como um simples trabalho de auditoria, efetuado em uma pequena empresa, durante um espaço de tempo relativamente pequeno, foi capaz de detectar uma diferença relativamente alta, tendo em vista o volume de recebimentos. É possível imaginar que, se não fosse realizado este trabalho de auditoria, quando houvessem transcorrido 5 anos, esta mesma empresa teria, provavelmente, um débito tributário na ordem de

R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), sem contar os juros e multa devidas. Com certeza, se a empresa implementasse, desde sua abertura, o hábito sadio da auditoria, não chegaria a gastar 10% desse valor a título de honorários de auditoria. Como contrapartida, a Receita Federal foi beneficiada, pois um tributo que estava sendo pago de forma indevida passará a ser recolhido com base nas alíquotas corretas, resultando em aumento da arrecadação tributária para o Órgão. Não é preciso ter dons divinatórios para prever que inúmeras outras pequenas e médias empresas se encontram na mesma situação irregular (em relação ao recolhimento de tributos) da Construtora Constrói Ltda. Se tais empresas, alertadas por um procedimento simples e não muito dispendioso de auditoria, regularizarem suas situações tributárias, o aumento na arrecadação da Receita Federal será significativo. O objetivo precípua desta monografia é demonstrar que a auditoria não se constitui em um mal necessário, mas sim em um **bem necessário**. Através de poucos recursos e análises, um processo de auditoria consegue determinar distorções que ocorrem/podem ocorrer nos diversos setores das empresas e, assim, prevenir futuros erros e multas desnecessárias, além de conferir credibilidade e confiabilidade para as demonstrações fiscais e financeiras aos olhos de acionistas e investidores.

5. CONCLUSÕES

Com base nos dados colhidos pela pesquisa, é possível concluir que:

O objetivo principal da monografia — demonstrar a real importância das auditorias externas nas empresas, como forma de garantir a melhoria e a confiabilidade de suas demonstrações contábeis — foi atingido, pois o exemplo enfocado no estudo de caso mostrou que um simples trabalho de auditoria pode revelar falhas de estratégia contábil que podem resultar, se não forem sanadas a tempo, em grandes prejuízos econômicos, além de, mesmo sem intenção, lesarem o fisco e, por extensão, toda a sociedade.

Em relação ao objetivo de se analisar a oportunidade de uma revisão da legislação em vigor sobre a prática da auditoria, com o intuito de se estender a obrigatoriedade de auditoria a outras empresas que não as registradas na CVM, é possível recomendar apenas que mais estudos sobre o assunto sejam encetados, principalmente, a coleta de opiniões de especialistas na área do Direito Tributário. Como tal revisão implica em alteração de Leis, torna-se necessária a realização de discussões amplas junto aos órgãos pertinentes, como o Conselho Federal de Contabilidade, o Ibracon, a CVM e a Receita Federal, no sentido de avaliar as reais vantagens de tal mudança no Código Tributário nacional.

O estudo de caso demonstrou, também, os benefícios auferidos por empresas que submeteram suas atividades a processos de auditoria, como, por exemplo, um conhecimento mais apurado de seu próprio sistema de controle interno. Este conhecimento de seus pontos fortes e fracos permite às empresas

reorientarem seus objetivos e metas, adequando-os à realidade mutável do mercado brasileiro e, com isso, aumentando suas chances de sobrevivência neste mesmo mercado.

Com base nestas conclusões é possível recomendar que:

— O Conselho Federal de Contabilidade busque formas de conscientizar os órgãos ligados ao sistema tributário nacional sobre a importância de as empresas serem incentivadas a realizarem auditorias periódicas de suas movimentações fiscais, como forma de detectar erros de contribuição fiscal que comprometem a arrecadação tributária no País e trazem transtornos fiscais para as próprias empresas;

— Que o mesmo CFC, através dos diversos Conselhos Regionais de Contabilidade, desenvolva atividades junto às pequenas e médias empresas brasileiras, como simpósios, congressos e painéis, que venham a informá-las melhor sobre os diversos aspectos ligados à prática da auditoria. Dessa forma, muitas delas, ao tomarem consciência da real importância de se submeterem a auditorias externas, e perceberem que um processo de auditoria não vem a significar um custo financeiro muito grande, poderão aderir ao hábito saudável da auditoria externa periódica, além de incentivar a prática concomitante das auditorias internas;

— Que a Universidade Federal do Paraná, através de seu Setor de Contabilidade, incentive a realização de novas pesquisas mais aprofundadas sobre estratégias para difundir, junto aos empresários, as características e vantagens a serem auferidas pelas empresas ao se submeterem a processos periódicos de auditoria externa.

Se para cumprir com suas finalidades o Estado brasileiro precisa arrecadar fundos através da cobrança de impostos da população, e esta tem o direito a ser tributada de forma justa e transparente, que isso seja feito da melhor forma possível. A auditoria é um processo que auxilia, em muito, a concretização dessa meta nem tão utópica assim.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERSEN, Arthur. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARLIN, Éverson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil**. Curitiba: ZHC Consultores, 2001.

COSENZA, José Paulo; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **A auditoria da contabilidade criativa**. Revista Brasileira de Contabilidade, set./out 2003.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arilda S. **Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais**. Revista de Administração de Empresas, vol. 35 p. 20-29, maio/jun. 1995.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade básica**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Harbra, 1993.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**. 27ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F. **Auditoria das organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa-social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Daniel Salgueiro da. **Manual de procedimentos para micro e pequenas empresas**. 5ª ed. Brasília: CFC: SEBRAE, 2002.

TRIVINÕS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.